

# 安然事件后美国 CPA 行业同业复核制度改革述评

厦门大学 黄法得 王晨潮

从美国注册会计师协会(以下简称 AICPA)公布的有关同业复核制度改革文件可以看到,AICPA 一直宣称,早在 1998 年即在安然事件之前,该组织就已经致力于改进原有的同业复核制度。但不可否认,安然事件所引发的社会压力和监管体制改革才是同业复核制度变革的根本动因。

## 一、美国注册会计师同业复核制度改革的背景

2001 年末,安然公司申请破产保护,其审计师安达信公司随之陷入困境,而同年德勤在对安达信的同业复核中对其质量控制体系却出具了无保留意见的审计报告。之后不久,世通公司、环球电信公司等也相继出现特大恶性财务欺诈。这一系列的重大会计丑闻使很多人对美国 CPA 行业的同业复核制度的有效性产生怀疑,CPA 行业又走到了一个风口浪尖之上。

在社会各界的压力下,美国国会于 2002 年 7 月 25 日通过了《2002 年萨班斯—奥克斯利法案》(以下简称萨班斯法案)。根据萨班斯法案的要求,专门设立独立于 CPA 行业的监管机构——公众公司会计监督委员会(简称 PCAOB),其主要职能包括:负责对从事证券市场审计业务的会计师事务所的登记;对从事证券市场审计业务的事务所进行检查、调查和处罚;制定或直接采用注册会计师协会制定的审计准则、质量控制准则以及职业道德准则等。

PCAOB 对每年上市客户超过 100 家的大型事务所的检查为每年一次,对于每年上市客户不超过 100 家的小型事务所的检查为每三年一次。检查的内容主要包括:事务所以及事务所成员签定的审计和复核协议;事务所质量控制制度是否健全,以及事务所的档案记录是否完整;有关事务所审计、监管以及质量控制制度的其他测试。

从 2004 年中期开始,PCAOB 先后发布了四项审计准则,主要内容涉及审计报告遵守 PCAOB 准则的问题、内部控制审计、审计

报告、实质性缺陷的构成要件及披露等。同时还公布了 3100 号、3101 号、3201T 号等规则,在审计人员、内部控制审计、职业道德、独立性、税务咨询服务等方面做了规定。这从法律制度上对美国 CPA 行业监管制度产生了重大影响,美国 CPA 行业自律管理模式,因此而发生历史性的改变。

## 二、美国注册会计师行业同业复核制度的改革内容

在同行业复核制度改革问题上,AICPA 的态度异常坚定:提出必须坚定地维护社会公众的利益,同业复核制度改革必须坚持正确的目标。在这一目标下,2001 年 10 月,AICPA 成立专门的攻关小组(the System Review Task Force)重新评估和分析制度复核的目标、执行、报告、透明度、管理和效果。攻关小组重新评价了监管体系和执业环境的变化,还广泛听取了来自社会各方面,特别是 SEC、PCAOB、会计准则委员会等部门以及其他相关团体、个人,对于协会推行同业复核制度的看法和建议。AICPA 的这种高姿态赢得了社会公众的积极支持,于 2003 年 5 月发布了同业复核制度的改革意见稿,广泛征求社会各界的意见。根据社会各界的反馈意见,AICPA 委员会在 2003 年 10 月发布了经过批准的《同业复核执行与报告准则》修订稿,并于 2005 年 1 月 1 日开始执行。2004 年 2 月 AICPA 委员会发布了新准则的解释白皮书,并连续出台了相关的指导意见。

(一) 同业复核管理体制的改革 由于萨班斯法案的推行,PCAOB 对事务所执行上市公司审计业务拥有完整的调查、处理、处罚等监管权限。AICPA 无力在此问题上进行讨价还价,因此选择强调与 PCAOB 的协作。改革后的 AICPA 的同业复核计划包括两个部分:AICPA 同业复核计划(简称为 AICPA PRP)和 CPCA 同业复核计划(简称 CPCA PRP)。CPCA PRP 是在 2004 年 1 月 1 日取代原来的证券市场业务处同业复核计划(SECPS PRP),所有在 PCAOB 注册并接受其监管的事务所必须参与 CPCA PRP

## 四、启示

有关 SOX 404 的成本效益之争又使人们想到了会计学上一个经久不息的话题——会计准则的技术性和经济后果性。只是技术性和经济后果性在这里已经不只适用于会计准则,也同样适用于诸如 SOX 404 这样的会计规范。尽管 SOX 404 确实有助于改善公司内部控制,提高公司财务报告的可靠性,从而重建投资者对美国证券市场的信心;尽管 SEC 一再声称,从长远角度看,一旦发生公司丑闻,投资者的损失将远远超过公司目前付出的成本,因而针对 SOX 的合规性备案工作能够带给美国公司的利益,远大于现在公司所消耗的时间和金钱,然而,单纯只考虑会计规范本身的科学性和技术性而忽视其经济后果性,必然使其面临重重压力,在实际执行中举步维艰。

## 参考文献:

[1] 中国注册会计师协会编译:《美国萨班斯法案》,2003年版。

[2] Financial Executives International.FEI Survey: Sarbanes-Oxley Compliance Costs are Dropping. April 2006.

[3] United States Government Accountability Office.Sarbanes-Oxley act: Consideration of Key Principles Needed in Addressing Implementation for Smaller Public Companies. April 2006.

[4] Financial Executives International.FEI Survey: Sarbanes-Oxley Compliance Costs Exceed Estimates. March 2005.

[5] PricewaterhouseCoopers LLP. U.S. Multinationals Looking Beyond Initial Sarbanes 404 Compliance to Business Improvement.July 2005.

[6] Levinsohn, Alan. First-Year Verdict of SOX 404: Burdensome, Costly, and Confusing. Strategic Finance, June 2005.

(编辑 程瑞川)

(不管是否是 C PCAF 会员所)。其主要监督和评价成员事务所的 PCAOB 监管范围之外的其他部分会计和审计业务,例如非上市公司业务,使得事务所能够达到各州的业务许可要求、联邦监管条件和/或成为 AICPA 的会员。其他的 C PCAF 会员事务所可以自己选择参加 C PCAF PRP 或者 AICPA PRP。非 C PCAF 会员事务所如果被要求或者想参与 C PCAF PRP, 需要向 C PCAF 同业复核委员会提出申请。C PCAF PRP 的结果将是公开的,并且参与 PRP 的事务所必须支付一定的费用。其他公司参与 AICPA PRP, AICPA PRP 接受 AICPA 的检查和 41 个州的州 CPA 协会管理。

改革后的同业复核制度明确不包括对 PCAOB 负责监管业务的检查,这也就意味着行业协会的同业复核制度只涵盖事务所非上市公司业务部分的业务复核。AICPA 在这一问题上采取的低姿态做法,也避免了引发会员对协会重复检查的抵触情绪,维系了目前同业复核制度的运作机制。

(二) 同业复核制度内容的改革 AICPA 对同业复核制度的改革,维持了系统复核、业务复核和报告复核三种复核类型,主要在复核的及时性、复核报告、业务抽查和复核程序监管等方面进行了强化和改进。

(1) 强化同业复核的及时性。只要参加业务复核或报告复核的事务所一旦承接了属于系统复核范围的业务,必须在 18 个月之内或者下一个复核日期之前进行必要的系统复核。这就限制那些能力较差的事务所在业务复核和报告复核的间隔期内承接上市公司审计或鉴证业务。

(2) 改革复核报告形式,以适应社会公众作为非专业人士的阅读理解需求。其中系统复核报告增加了对复核过程的描述段,特别是保留意见和否定意见报告的内容不再沿用旧格式,而是要求在报告中全面披露所有复核过程中发现的问题。报告中涉及内部控制的相关术语也被适当简化,有关的复核报告内容都将向有关社会各界公开。

(3) 严格规范业务复核的内容。相对于系统复核而言,原有的业务复核涉及的范围和内容都有限,但是复核委员会仍然对业务复核的效果进行了严格的评估,并建议采取更为全面的风险基础复核程序,从而确保业务复核的效果。同时还特别强调,业务复核小组需要严格考查被复核事务所的风险评估情况与高风险业务领域。

(4) 强调业务抽查的要求。以系统复核为例,改革后的同业复核制度规定,抽查业务遵循随机抽样的原则,同时兼顾被查事务所的规模和当年的重点风险领域,特别是向被检查事务所告知业务抽查清单的时间不得早于现场检查前两周。如果被查事务所无法提供抽查业务的有关资料,将被认为是范围受限。而被出具非标复核报告,并在报告中明确说明无法接受检查的业务情况。

(5) 强化对复核程序的监管。为提高同业复核的有效性,AICPA 要求各州协会强化对复核过程的监管。具体措施包括:抽查一定比例的重大风险业务的复核情况,监督抽查比例不少于 2%;派协会人员参加事务所意见交换;定期核查复核人员的资质条件,以及严格控制现场复核的时间安排等。

除上述改进外,改革后的同业复核制度还提高了同业复核人员的资质要求、进一步强调复核证据的重要性、强化了对被检查事

务所的法律责任等方面的要求,以适应不断变化监管环境的要求。

### 三、美国同业复核制度改革分析及对我国的启示

虽然 AICPA 的同业复核改革自 2005 年 1 月 1 日起正式实施,改革措施能否取得预想中的成效,现在还很难评价,但这次改革的措施和着力点,也许可以为我国 CPA 行业执业质量检查制度的发展提供一些积极的借鉴意义。

(一) 协会开展行业检查不可取代 安然事件虽然引发了对同业复核制度的攻击,但是 AICPA 从维护行业整体利益的角度,清醒的意识到,行业协会开展检查不可或缺。社会舆论攻击的是同业复核内涵的狭隘性。但是从多年来同业复核制度的设计和实施效果看,复核制度本身具有积极的推进作用,对于维护注册会计师行业整体形象,促进行业整体进步发挥着不可替代的作用。因此,AICPA 坚持在必要的妥协中继续推行同业复核,维护行业检查的权威。从这一点来看,改革的意义更在于维持了行业检查的地位,这对于重塑社会公众对行业的信心具有决定性的意义。

(二) 协会开展行业检查必须立足于维护社会公众利益 AICPA 对同业复核的改革突出了维护社会公众利益,无论是复核的目标设定还是复核报告的形式和内容,都按照这一要求进行了全面的改进。AICPA 还特别承诺向社会有关各界公开披露同业复核报告。这些做法彻底改变了原有同业复核制度在制度设计和信息披露方面的行业局限性,强化了注册会计师行业在社会经济生活中必须承担的责任。我国的 CPA 行业执业检查制度也要把维护社会公众利益的利益放在第一位,

(三) 协会开展行业检查必须严格检查要求,树立行业检查权威 同业复核制度实施近 20 年间,更多的改进体现为检查内容的系统化,而在确保检查效果方面缺乏有效的监督管理措施。而这次改革不仅对复核程序的各个方面细化了要求,更突出了协会对复核过程的监督措施,明确必须进行抽查,必要时还要参与现场复核过程。行业协会不再单纯是检查工作的组织者,更要作为独立的检查监管力量对复核过程实施监督。这些举措有助于扭转社会公众的误解,提高检查的效果,树立行业检查的权威性。这对我国行业协会改进现场检查工作,具有积极的借鉴意义。

通过上述分析可见,AICPA 推行的改革具有很强的针对性,虽然目前改革的实效尚未完全显示,但这些改革举措对于重塑行业诚信形象,维护行业监管权威已经开始发挥积极作用,也对我国注册会计师行业执业质量检查制度的未来发展提供了积极的借鉴意义。

#### 参考文献:

- [1] AICPA Standards for Performing and Reporting on Peer Reviews, AICPA, 2004.
- [2] AICPA 网站 [http://www.aicpa.org/centerprp/peer\\_review.htm](http://www.aicpa.org/centerprp/peer_review.htm)
- [3] PCAOB 网站 <http://www.pcaobus.org/index.aspx>.
- [4] 美国注册会计师同业复核制度研究报告:《中国注册会计师协会》2003 年第 10 期。
- [5] 张莹、陈凯智:《借鉴国外经验 做好行业执业质量检查的思考》,《中国注册会计师》2006 年第 1 期。

(编辑 程瑞川)